

Audience publique du 6 février 2012

Recours formé par
la société ... Sdn Bhd., Malaisie,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 29592 du rôle et déposée le 9 décembre 2011 au greffe du tribunal administratif par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société ... Sdn Bhd, enregistrée au Registre de Commerce de Malaisie sous le N°..., demeurant au ... , Malaisie, représentée par son représentant légal actuellement en fonctions, tendant à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 novembre 2011 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, adressée à la banque ... s.a. ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 6 janvier 2012 ;

Vu les pièces versées en cause ainsi que la décision attaquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Michaël DANDOIS ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 25 janvier 2012.

Par courrier daté du 11 novembre 2011, le directeur de l'administration des Contributions directes a enjoint la banque ... s.a. de lui fournir certains renseignements concernant la société de droit malaisien ... Sdn Bhd, au motif que cette dernière ferait l'objet d'un contrôle en Suède, ladite injonction étant libellée comme suit :

« Suite à une demande d'échange de renseignements du 2 novembre 2011 de la part de l'autorité compétente suédoise sur base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 12 décembre 2011 au plus tard :

Pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010 :

Veillez indiquer qui est le titulaire actuel du compte LU..... (GBP), du compte LU (EUR) et du compte LU(USD) auprès de votre banque ;

Veillez fournir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ces comptes bancaires ;

Veillez indiquer les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée ;

Veillez préciser le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période concernée (s'il existe) ;

Veillez fournir les relevés bancaires pour la période visée.

Identité de la personne morale faisant l'objet d'un contrôle en Suède :

... SDN BHD

Date de début d'activité: 25 mars 2001

*Adresses connues: ...,
Malaysia.*

L'objectif de la demande d'échange de renseignements susmentionnée est le suivant :

La société ... SDN BHD a effectué des paiements à des consultants ou personnes en relation avec la société. L'administration fiscale suédoise souhaite identifier les flux financiers de ces comptes bancaires.

La demande vise à déterminer l'impôt sur le revenu pour la période du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2010.

Selon les autorités fiscales suédoises tous les moyens possibles pour obtenir les renseignements ont été épuisés dans l'Etat requérant.

Après examen, la demande satisfait à mon avis aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (...) ».

La société de droit malaisien ... Sdn Bhd, ci-après « la société ... », a fait introduire, par requête déposée le 9 décembre 2011 au greffe du tribunal administratif, un recours tendant à l'annulation de l'injonction précitée du 11 novembre 2011.

A l'appui de son recours, la société ..., après avoir relevé que la base de l'action de l'administration des Contributions directes se situerait dans la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, affirme que comme ladite loi ne porterait pas approbation du protocole et de l'échange de lettres y relatif signé à Bruxelles le 7 septembre 2010 modifiant la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune signée à Stockholm le 14 octobre 1996, l'injonction déférée devrait être considérée comme nulle pour violation de la loi au motif qu'elle se fonderait sur une règle de droit inapplicable au cas d'espèce.

A titre subsidiaire, la société ... s'empare de l'article 26 modifié de la convention signée le 14 octobre 1996 entre le Grand-Duché du Luxembourg et le gouvernement du Royaume de Suède, lequel restreint l'échange de renseignements aux seuls renseignements vraisemblablement pertinents, en soulignant que le but de ladite convention serait d'éviter que les parties contractantes aillent à la pêche aux renseignements ou demandent des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé, tout en veillant cependant à assurer un échange de renseignements en matière fiscale qui soit le plus large possible.

A cet égard, elle conteste la pertinence de la première question posée (« *Veillez indiquer qui est le titulaire actuel du compte (...) et du compte (...) auprès de votre banque* »), au motif que dans la mesure où l'identité de la personne morale faisant l'objet d'un contrôle en Suède serait clairement établie dans le courrier du Directeur à savoir la société ..., cette demande d'identification du titulaire du compte s'apparenterait bien à une « *pêche aux renseignements* », ladite question étant formulée de manière trop large.

La société ... s'empare ensuite de l'échange de lettres des 6 et 7 septembre 2010 entre le Ministre des Finances du Grand-Duché de Luxembourg et le Ministre des Finances du Royaume de Suède relatif à l'échange de renseignements tel que mentionné dans l'article 26 de la convention contre les doubles impositions et plus particulièrement les modalités de la demande visant à obtenir des renseignements y figurant, pour qu'un lien devrait exister entre les renseignements demandés et le but poursuivi, ce lien devant concerner la personne visée par le contrôle.

Après avoir souligné qu'aux termes de l'injonction, la demande de renseignements viserait à identifier les flux financiers de ses propres comptes bancaires vers des consultants ou des personnes en relation avec elle, la société ... affirme ne pas voir en quoi le fait d'obtenir les noms de la (des) personne(s) étant autorisée(s) à effectuer des opérations sur ses comptes bancaires permettrait de déterminer les montants faisant l'objet des flux financiers et des paiements, de même qu'elle contesterait la pertinence de demander les soldes d'ouverture et de clôture des comptes pour la période concernée, une telle information ne permettant pas à son avis de certifier que des montants ont été payés à des consultants ou à des personnes en rapport avec la société. Enfin, elle conteste la pertinence de connaître le montant des intérêts payés pour ces comptes pour la période concernée, la demanderesse estimant que communiquer un montant en Euro d'intérêts payés tel que demandé ne permettrait pas de confirmer que des consultants ou des personnes en rapport avec la société auraient bénéficié de virements.

Dès lors, elle en conclut que ce serait à tort que le directeur de l'administration des Contributions Directes a enjoint à la banque ... s.a. de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande.

Le délégué du gouvernement conclut pour sa part de prime abord à l'irrecevabilité du recours pour défaut de motivation, en exposant qu'il résulterait de l'analyse du recours en annulation que la société ... se serait limitée à la simple contestation de la décision litigieuse portant injonction de fournir un certain nombre d'informations bancaires, mais que ledit recours ne contiendrait aucun moyen d'annulation concret ni aucune autre précision pertinente quant à l'objet exact de cette contestation ni aucune autre justification en droit.

Quant au fond, la partie étatique affirme qu'il résulterait de l'analyse de la décision entreprise qu'elle serait régulière tant à la forme que quant à son fond, et qu'elle aurait été valablement prise dans le respect de la loi du 16 juillet 2011 portant approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif du 7 septembre 2010 qui modifie la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune.

La partie étatique se réfère ensuite à la loi précitée du 16 juillet 2011, laquelle renverrait en son article 2 à la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ainsi qu'à l'interprétation de l'échange de lettres à effectuer non seulement à la lumière des documents parlementaires du projet de loi n° 6072, mais également sur base des commentaires relatifs aux paragraphes 1 de l'article 26 du Modèle de Convention fiscale et 5 de l'article 5 du modèle d'accord d'échange de renseignements publiés par l'OCDE, lesquels reflèteraient les lignes directrices du standard de l'OECD à appliquer en matière d'échange de renseignements sur demande entre administrations fiscales.

Elle souligne que l'échange de lettres énumérerait les informations que la Suède en sa qualité d'Etat requérant devrait impérativement fournir à l'Etat requis pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, informations qui auraient toutes été fournies, de sorte que la demande de renseignements remplirait toutes les conditions prescrites. C'est ainsi qu'en particulier la demande contiendrait l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête, à savoir l'identité de la société ... ; elle contiendrait encore toutes les indications nécessaires concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis. A cet égard, le délégué du gouvernement affirme que les cinq questions contenues dans la décision directoriale entreprise correspondraient à cette deuxième condition, et correspondraient d'ailleurs aussi aux questions types généralement formulées en matière de données bancaires et figurant telles quelles dans les formulaires standardisés et élaborés par les services de l'OCDE et de l'Union Européenne pour faciliter aux Etats Membres la pratique quotidienne de l'échange de renseignements en matière administrative.

Par ailleurs, elle relève que le fait que la société ... ne comprenne pas la teneur ni les raisons exactes des questions formulées par les autorités suédoises n'empêcherait pas que ces questions soient conformes aux conditions de l'échange de lettres signé entre le Luxembourg et la Suède, tout en estimant pour sa part que le but fiscal dans lequel les renseignements sont

demandés serait clairement exposé dans la décision directoriale entreprise, et que les informations précises et autres explications fournies par les autorités fiscales suédoises prouveraient que celles-ci ont des raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont tenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis.

Enfin, elle souligne que l'autorité compétente suédoise aurait fourni à l'autorité compétente luxembourgeoise une déclaration précisant qu'elle a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre terrain, de sorte qu'il serait établi que l'autorité compétente suédoise aurait rempli toutes les conditions prévues par l'échange de lettres du 7 septembre 2010 et ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Quant à la recevabilité

Aux termes de l'article 6 (1) de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande *« Contre les décisions visées à l'article 4, un recours en annulation est ouvert devant le tribunal administratif à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'à tout tiers concerné. Contre les décisions visées à l'article 5, un recours en réformation est ouvert devant le tribunal administratif au détenteur des renseignements. Le recours contre les décisions visées aux articles 4 et 5 doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés. Le recours a un effet suspensif. Par dérogation à la législation en matière de procédure devant les juridictions administratives, il ne peut y avoir plus d'un mémoire de la part de chaque partie, y compris la requête introductive d'instance (...) »*.

Il échet de préciser que l'article 4 sus-visé vise la décision portant injonction de l'administration fiscale adressée au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés.

Dès lors, aucune disposition légale ne prévoyant la possibilité d'exercer un recours en réformation contre une décision portant injonction au détenteur des renseignements concerné de fournir les renseignements demandés, seul un recours en annulation est possible contre la décision querellée.

En ce qui concerne le moyen d'irrecevabilité afférent soulevé par la partie publique, il y a lieu de rappeler qu'en vertu de l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, une requête introductive d'instance à déposer auprès du tribunal administratif doit notamment contenir, en dehors d'un exposé sommaire des faits, les moyens invoqués à l'appui du recours.

Si en règle générale l'exception de libellé obscur admise se résout par l'annulation de la requête introductive d'instance ne répondant pas aux exigences fixées par le texte légal en question, il convient dans le cadre de la loi du 21 juin 1999 d'avoir égard à son article 29 qui dispose que *« l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense »*.

Or, en l'espèce, non seulement la partie demanderesse mentionne comme indiqué ci-avant des moyens en droit et en fait (absence de base légale, défaut de pertinence des

questions soulevées) censé entraîner l'annulation de la décision déférée, mais force est encore au tribunal de constater que la partie publique a pris position par rapport à ces moyens, de sorte qu'en l'absence de grief effectif porté aux droits de la défense de l'Etat, le moyen d'irrecevabilité pour libellé obscur est à écarter.

Dès lors, le recours en annulation, par ailleurs introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

A titre subsidiaire, le tribunal tient encore à relever que le caractère éventuellement vague des moyens contenus dans la requête introductive d'instance est à mettre en relation avec le caractère concis, voire laconique de la motivation de la décision directoriale déférée, laquelle se contente, après un très bref résumé des faits gisant à la base de la demande suédoise, d'affirmer que la demande satisferait aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements et qu'elle contiendrait toutes les informations nécessaires pour démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Or, confrontée à une telle motivation succincte, pour ne pas dire stéréotypée, la demanderesse n'est pas en mesure de formuler avec une précision suffisante ses moyens, de sorte qu'en tout état cause, l'exception de libellé obscur lui reprochée par la partie étatique ne saurait, compte tenu de l'imprécision de la décision, être accueillie.

Quant au fond :

Force est de constater que la décision déférée indique expressément reposer sur la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, dont fait partie intégrante - tel qu'admis explicitement par la demanderesse - le Protocole et l'échange de lettres y relatif du 7 septembre 2010, modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, lesquels furent approuvés par la loi du 16 juillet 2011. Or, ladite loi du 16 juillet 2011, outre de porter approbation de divers protocoles, échanges de lettres et conventions, indique explicitement en son article 2 que « *les demandes de renseignement introduites en application de l'échange de renseignements prévu par les conventions visées à l'article 1^{er} [dont celle conclue avec la Suède] sont traitées suivant la procédure instituée par les articles 2 à 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande* », de sorte que la loi du 31 mars 2010 précitée a bien vocation à s'appliquer indirectement en l'espèce, encore que la base légale directe de la décision soit la loi du 16 juillet 2011.

Le moyen principal de la demanderesse est partant à rejeter.

Avant d'aborder le moyen subsidiaire de la demanderesse, consistant, en substance, à contester la pertinence des renseignements demandés, il convient de prime abord de constater que les dispositions applicables au fond, à savoir l'article 26, tel que modifié, de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, lequel repose intégralement sur l'article 26 du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune (« Modèle de convention »), de sorte qu'il convient, à l'instar des explications de la partie étatique, de se fonder pour son interprétation, notamment sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale.

Or, lors des plaidoiries, il s'est posé la question de la violation des droits de la défense, respectivement de l'égalité des armes, la partie demanderesse ayant relevé que non seulement la décision lui notifiée serait motivée de façon sommaire et vague, mais encore qu'elle n'aurait pas eu accès au dossier administratif, en l'occurrence à la demande de renseignements telle qu'adressée par les autorités suédoises aux autorités luxembourgeoises.

Le tribunal constate à ce sujet que les autorités suédoises n'ont explicitement pas autorisé leur correspondant luxembourgeois à divulguer le contenu de leur demande au contribuable (« *I, requesting country, DO NOT authorise the requested country to inform the taxpayer(s) involved about this request for information* »).

Il résulte du libellé de l'article 26, paragraphe 2 de la loi du 16 juillet 2011 portant approbation du Protocole et de l'échange de lettres y relatif du 7 septembre 2010 qui modifie la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune que sont confidentiels « *les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un Etat contractant* », ledit paragraphe 1 visant pour sa part de manière générale « *les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention (...)* », de sorte qu'il y a lieu d'en déduire que tous les renseignements échangés, c'est-à-dire non seulement ceux fournis par l'Etat requis, mais également ceux lui adressés par l'Etat requérant aux fins d'établir la pertinence vraisemblable, sont couverts par cette obligation de confidentialité.

Cette conclusion est encore corroborée par l'interprétation retenue par l'OCDE, selon laquelle les règles de confidentialité s'appliquent à tous les types de renseignements, y compris à la fois les renseignements fournis dans le cadre d'une demande¹ et les renseignements transmis en réponse à une demande², les autorités compétentes étant en effet autorisées à vouloir garder confidentielle leur correspondance relative à tout échange de renseignements, les dispositions relatives à la confidentialité incluses dans les accords d'échange de renseignements étant censées par ailleurs primer sur toute règle nationale autorisant une communication à des personnes non mentionnées dans la clause de confidentialité³.

Il convient dès lors, à ce stade de la procédure, de confirmer les explications de la partie étatique, selon lesquelles l'autorité requise - en l'espèce le directeur de l'administration des Contributions directes - était *a priori* tenue, conformément aux développements ci-avant, de maintenir le contenu de la demande confidentiel.

¹ Souligné par le tribunal.

² Manuel de l'OCDE sur la mise en oeuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale - Module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p.22, n° 59 ; voir aussi le commentaire OCDE relatif à l'article 26 de la Convention Modèle : « *En outre, les renseignements couverts par le paragraphe 1, qu'ils soient ou non spécifiques à un contribuable, ne doivent pas être divulgués à des personnes ou autorités non mentionnées au paragraphe 2, quelles que soient les législations internes relatives à la communication de renseignements, notamment concernant la liberté de l'information ou toute autre législation autorisant un accès plus large aux documents administratifs* »

³ Ibidem, p.22, n° 61.

Toutefois, lorsqu'un contribuable s'est vu refuser l'accès à son dossier par les autorités fiscales, il peut demander une révision de cette décision par un organe de révision ou d'appel, cette instance devant évidemment pouvoir accéder à l'information pour se déterminer, ce qui en l'espèce a été assuré par la communication au tribunal à titre confidentiel de la demande de renseignement.

Force est en l'espèce de constater que si la demanderesse n'a certes pas préalablement formulé de demande afin de pouvoir accéder à son dossier, elle a cependant exposé, confrontée à l'exception de libellé obscur lui opposé par la partie étatique, ses difficultés à pouvoir vérifier la « pertinence vraisemblable » des informations demandées au sens de l'article 26 du Protocole modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, respectivement au sens de l'article 26 du Modèle de convention OECD et ce compte tenu, d'une part, du libellé essentiellement vague et stéréotypé de l'injonction et, d'autre part, de la non-communication de la demande afférente des autorités suédoises, de sorte à soulever explicitement, sinon à tout le moins implicitement la question du respect des droits de la défense et de l'égalité des armes.

Or, non seulement l'aménagement imposé en l'espèce au principe du contradictoire doit avoir pour corollaire nécessaire que le contribuable puisse saisir le juge administratif d'une requête même vague et manquant, le cas échéant, à l'obligation de motivation inscrite à l'article 1^{er}, alinéa 2 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, quitte à ce que le juge administratif, statuant en tant que juge de l'annulation, procède au contrôle de la légalité de la décision déferée même indépendamment des moyens formulés par le contribuable, le juge administratif faisant dans ce cadre précis office d'organe de révision de la décision déferée, mais cette exception au principe du contradictoire, telle qu'aménagée comme retenu ci-avant au niveau administratif et pré-contentieux, encore qu'elle repose le cas échéant sur des dispositions d'une convention internationale conclue entre deux Etats, doit encore céder le pas au principe du procès équitable tel que consacré par l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, norme supérieure primant même les dispositions de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune.

Or, le droit à un procès équitable implique que toute partie doive avoir une possibilité raisonnable d'exposer sa cause au tribunal dans des conditions qui ne la désavantagent pas d'une manière appréciable par rapport à la partie adverse⁴ : ce principe d'égalité des armes est l'un des éléments essentiels du procès équitable⁵, d'autant plus qu'il sous-entend le respect des droits de la défense ou encore la nécessité d'un débat contradictoire⁶. Le principe du contradictoire s'entend quant à lui comme le droit, pour les parties à un procès, de prendre

⁴ Cf, notamment : Cour eur. DH, 27 oct. 1993, *Dombo Beheer BV c/ Pays-Bas*, Série A n° 274, § 93 ; 22 fév. 1996, *Bulut c/ Autriche*, Rec. 1996-II, § 97 ; 18 mars 1997, *Foucher c/ France*, Rec. 1997-II, § 34, cités dans Jean-François Renucci, Introduction générale à la Convention européenne des Droits de l'Homme – Droits garantis et mécanisme de protection, Conseil de l'Europe, p.87.

⁵ Cour eur. DH, 24 fév. 1997, *De Haes et Gijssels c/ Belgique*, Rec. 1997-I, § 53 ; 24 nov. 1997, *Werner c/ Autriche*, Rec. 1997-VII, § 67, op.cit., p.88.

⁶ Cour eur. DH, 29 mai 1996, *Feldbrugge c/ Pays-Bas*, Série A n° 99, op.cit., p.88..

connaissance de toute pièce ou observation présentée au juge en vue d'influencer sa décision et de la discuter⁷.

Il convient d'ailleurs de constater que l'article 26 du Protocole modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune tient, du moins implicitement, compte de cette nécessité impérieuse, en prévoyant des aménagements au principe de confidentialité. C'est ainsi que le paragraphe 2 de l'article 26, libellé comme suit « 2. *Les renseignements reçus en vertu du paragraphe 1 par un État contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet État et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts mentionnés dans au paragraphe 1, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts, ou par le contrôle de ce qui précède*⁸. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux⁹ ou dans des jugements » admet explicitement que ces renseignements peuvent aussi être communiqués au contribuable¹⁰, à son représentant ou à des témoins. Il s'ensuit également que des renseignements peuvent être communiqués à des autorités administratives ou judiciaires chargées de déterminer si ces renseignements doivent être divulgués au contribuable, à son représentant ou à des témoins et que ces renseignements soient utilisés au cours d'audiences judiciaires publiques ou dans des jugements et soient ainsi rendus publics¹¹.

Aussi, il en résulte que l'autorité requise ayant reçu des informations - donc en l'espèce le directeur - est habilitée à révéler ces renseignements au cours d'audiences publiques, c'est-à-dire qu'elle peut en faire état publiquement afin, notamment, de défendre devant un tribunal la légalité de son injonction. Cette conclusion en impose deux autres, à savoir, d'une part, que si l'autorité requise est autorisée à dévoiler les renseignements au cours d'audiences publiques, elle ne saurait, comme en l'espèce, vouloir en maintenir le caractère confidentiel ; d'autre part, si l'autorité requise peut se prévaloir de ces renseignements afin d'assurer la défense de l'injonction, ces mêmes renseignements doivent impérieusement, afin de garantir l'égalité des armes et de respecter les droits de la défense, être communiqués au contribuable visé, respectivement à son représentant.

Cette dernière conclusion est finalement encore corroborée par la réserve contenue dans l'article 26 du Protocole modifiant la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale

⁷ Cour eur. DH, 25 janv. 2000, *Slimane-Kaïd c/ France*, n° 29507/95, non publié ; 8 fév. 2000, *Voisine c/ France*, n° 27362/95, non publié. Cf aussi Cour eur. DH, 26 avr. 2001 et (Gr. ch.), 26 juill. 2002, *Meftah c/ France*, n° 32911/96, non publié, op.cit., p.88. Voir aussi, de manière générale, "Le droit à un procès équitable", Un guide sur la mise en oeuvre de l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme - Précis sur les droits de l'homme, no 3, Conseil de l'Europe, 2^e éd, 2007, pp.50 ss.

⁸ Souligné par le tribunal.

⁹ Souligné par le tribunal.

¹⁰ Commentaire OCDE relatif à l'article 26 de la Convention Modèle, n° 12.

¹¹ Commentaire OCDE relatif à l'article 26 de la Convention Modèle, n° 13.

en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, pris en son paragraphe 3 (« *Les dispositions des paragraphes 1 et 2 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un État contractant l'obligation : a) de prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celle de l'autre État contractant ; (...)* »).

Or, le maintien au cours de la procédure contentieuse du caractère confidentiel des renseignements obtenus de la Suède, outre de violer le principe du procès équitable, inscrit à l'article 6 de la Convention européenne des Droits de l'Homme, laquelle fait partie intégrante de la législation luxembourgeoise, imposerait encore à l'autorité luxembourgeoise de prendre une mesure violant l'obligation lui imposée par l'article 8, paragraphe 5 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, aux termes duquel « *L'autorité qui a posé l'acte visé par le recours dépose le dossier au greffe sans autre demande, dans le délai de trois mois à partir de la communication du recours. Les parties peuvent obtenir copie des pièces de ce dossier contre paiement des droits de copie fixés pour frais de justice* » et qui impose en l'espèce au directeur de déposer spontanément l'intégralité du dossier administratif relatif à la demande de renseignements suédoise au greffe du tribunal de céans, afin de permettre au contribuable d'en prendre connaissance dans le respect du principe du contradictoire.

Il se dégage dès lors de l'ensemble des considérations qui précèdent qu'il échet d'écarter le caractère confidentiel attaché par la partie étatique à la demande de renseignements litigieuse et d'ordonner le dépôt de la demande de renseignements litigieuse au greffe afin de permettre à la partie demanderesse d'en prendre connaissance et, le cas échéant, de prendre position y relativement.

L'article 6 de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande autorisant en cas de nécessité la production de mémoires supplémentaires, il échet de faire usage de cette faculté.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement,

reçoit le recours en annulation en la forme,

au fond, avant tout autre progrès en cause, rejette l'exception de confidentialité opposée par la partie étatique à la partie demanderesse,

ordonne à l'Etat de déposer au greffe du tribunal pour le vendredi 10 février 2012 au plus tard la demande de renseignements litigieuse telle qu'adressée par l'autorité suédoise compétente au directeur de l'administration des Contributions directes, où la partie demanderesse pourra en prendre connaissance ;

invite la partie demanderesse à prendre position par voie de mémoire additionnel à déposer au plus tard le vendredi 24 février 2012 au greffe du tribunal administratif, l'Etat étant à son tour autorisé à prendre position par voie de mémoire additionnel à déposer au plus tard le 9 mars 2012 au greffe du tribunal administratif ;

refixe péremptoirement l'affaire pour continuation des débats à l'audience publique du
lundi 12 mars 2012 à 9:00 heures,

en attendant sursoit à statuer et réserve les frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 6 février 2012 par :

Marc Sünnen, vice-président,
Claude Fellens, premier juge,
Thessy Kuborn, juge,

en présence du greffier Arny Schmit.

Schmit

Sünnen